



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **K - system. CZ, s. r. o.**
sídlem U Kuchyňky 180/2, Třebíč
zastoupenému JUDr. Jaroslavem Pavlasem, Ph.D., advokátem
sídlem Náměstí 22/24, Velké Meziříčí

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti **rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2016, čj. 10231/16/5200-11435-701996**

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště ve Velkém Meziříčí (dále též „finanční úřad“ nebo „správce daně“) vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009, kterým žalobci doměřil daň ve výši 477 750 Kč a penále ve výši 95 550 Kč, neboť neprokázal přijetí služeb

deklarovaných na přijatých fakturách od společnosti AKOVE a společnosti Digitrend; a dále dle správce daně žalobce za účelem snížení základu daně vytvořil spojení se společností TREBOSS s.r.o.

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil prvostupňové rozhodnutí, a to co do oprávněnosti nákladů na služby deklarované na daňovém dokladu společnosti Digitrend, a nepotvrdil ani závěr o účelovém spojení žalobce se společností TREBOSS s.r.o. V důsledku toho snížil doměřenou daň na 167 370 Kč a s ní související penále na 33 474 Kč. V ostatním ponechal výrok prvostupňového rozhodnutí beze změny. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce ve vztahu k dodavateli AKOVE neunesl své důkazní břemeno. Neprokázal totiž skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, tj. že by daňové doklady, jimiž žalobce prokazoval nárok na uplatnění daňově uznatelných nákladů, vystavil právě dodavatel AKOVE a že by služby deklarované na došlých fakturách byly tímto dodavatelem poskytnuty. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení právě tohoto, v záhlaví označeného rozhodnutí.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce shrnul, že na základě nabídek společnosti AKOVE (dříve FOX Computer) objednal školení IT, práce na SW a reklamu na reklamních bannerech. Všechny tyto služby byly poskytnuty jménem společnosti AKOVE, řádně vyfakturovány, uskutečněny a rovněž uhrazeny. Až o čtyři roky později se žalobce v průběhu daňové kontroly dozvěděl, že osoby vystupující za společnost AKOVE již nebyly v měsíci březnu 2009 jejími zaměstnanci. Historicky ovšem tyto osoby byly společníky a jednateli. Následně však žalobci oznámili, že prodali své obchodní podíly, ale zůstali jako zaměstnanci společnosti, která byla přejmenována na AKOVE. Žalobce neměl důvod o těchto tvrzeních pochybovat, protože komunikace doposud probíhala zažitým způsobem a poskytnutí všech objednaných služeb proběhlo přesně podle sjednaných podmínek. Jednání zaměstnanců tedy dle žalobce ve smyslu § 16 zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, zavazovalo společnost AKOVE. Žalobce totiž nevěděl, že již zaměstnanci nejsou. V tomto směru náležitě sdělil, z čeho měla plynout jeho dobrá víra. Jednalo se tedy o posouzení otázky, zda společnost AKOVE byla či nebyla vázána jednáním osob, které za ni vystupovaly a prováděly činnosti, které byly žalobci vyúčtovány a následně i uhrazeny. Dle Zprávy o daňové kontrole sám správce daně zjistil, že ještě ke dni 3. 3. 2009

na webových stránkách společnosti AKOVE byla jména a kontakty na Ing. K. a pana B., kteří již neměli ke společnosti vztah. Žalobce k tomuto odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Peter Dávid* (dále pouze „*Mahagében*“), dle kterých je povinnost obchodní partnery prověřovat ve chvíli, kdy subjekt má podezření na aktivní účast v podvodech. Žalobce však takové podezření neměl a ani mít nemohl. Žalobce rovněž nesouhlasil s tvrzením správce daně, že měl

po zaměstnanci dodavatele vyžadovat zmocnění k jednání za dodavatele, neboť takový výklad je dle jeho názoru mimo zákonný rámec i jakoukoli obchodní i lidskou zvyklost. K tomu žalobce doplnil, že v takovém případě by bylo na místě totožné jednání požadovat při daňové kontrole, kdy osoby provádějící kontrolu nikdy nepředložily žádné pověření k jednání za státní orgán, neprokázaly svou totožnost občanským průkazem. Ve prospěch

žalobce poté svědčí i úhrady za poskytnutá plnění. Žalobce jednal zcela dle dispozic věřitele (emailová korespondence za společnost AKOVE byla ze stejné emailové adresy) a platby zasílal v souladu s touto dispozicí. Dle korespondence správce daně a insolvenčního správce společnosti AKOVE je zřejmé,

že tento potvrdil vydání faktur AKOVE na žalobce. Insolvenční správce byl přitom připraven

i k další součinnosti, čehož však správce daně nevyužil. Také správce daně obdržel informace

o bankovních účtech, které zněly na jméno společnosti AKOVE či na Ing. K., který byl disponentem obou těchto účtů. Hodnocení této skutečnosti přitom dle žalobce popírá závěry žalovaného, že jednatel společnosti AKOVE nikoho nezmocnil. Žalobce proto navrhl, aby byly soudem v rámci dokazování vyžádány u předmětné banky doklady o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu.

4. Žalobce dále namítal, že žalovaný (v kontrastu s hodnocením ostatních skutečností) přisoudil velkou váhu výpovědi jednatele společnosti AKOVE. Žalobce však tuto osobu, jež dělá podvody s vidinou zisku peněz, viděl jinak. Poukázal na rozpory v jeho výpovědi, když například vypověděl, že nikoho nepověřil dispozičním právem k účtu, avšak přesto jej Ing. K. měl. M. Č. nikoho nezmocnil, ale papíry, jež podepisoval u notáře, nečetl. Tyto dva výroky se přitom vzájemně vylučují, a proto nemohou být oba pravdivé současně. Skutečnost, že společnost AKOVE činnosti provedla, osvědčují dle žalobce rovněž podaná přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2008 až červenec 2009.
5. Další vadu pak žalobce spatřoval v odmítnutí výsledku navržených svědků Ing. K. a pana B. Těmito výsledky chtěl žalobce prokázat a vyvrátit nesprávné závěry dovozené správcem daně, kdy při této příležitosti by svědkům položil otázku, zda ho v březnu 2009 informovali o tom, že již nejsou zaměstnanci společnosti AKOVE.
6. Žalobce tedy shrnul, že v posuzovaném případě nejde o problém dokazování skutkového stavu, nýbrž jen o jeho právní hodnocení. Správce daně přitom nemá pro své abstraktní a teoretické pochybnosti ve správním spise založeny žádné doklady či důkazy. Dle žalobce měla být brána v potaz časová souvislost, kdy Ing. K. a pan B. přestali být zaměstnanci ke dni 28. 2. 2009 a školení proběhlo dne 6. 3. 2009 a dále dle sjednaných termínů. Žalobce tedy nemohl cokoliv zjistit. Vynaložené výdaje (náklady) byly použity v rámci ekonomické činnosti žalobce, sloužily pro dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Tyto výdaje v dané době též plně odpovídaly nabídce a poptávce na trhu. Dle žalobce pak předmětné výdaje lze považovat za výdaje snižující základ daně ve smyslu závěrů, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 11. Žalobce byl přesvědčen, že otázka „jiného dodavatele“ než je uveden na dokladech, již byla Nejvyšším správním soudem vyřešena; k tomu odkázal na rozsudky ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71.
7. Žalobce dále uplatnil námitku prekluze doměřené daně. Dle žalobce správce daně již v průběhu roku 2010 prováděl úkony, o kterých tvrdí, že byly činěny v rámci vyhledávací

činnosti,

a daňovou kontrolu zahájil až protokolem ze dne 16. 2. 2012. Sám správce daně toto tvrzení dle žalobce potvrdil rovněž ve Zprávě o daňové kontrole, kdy přiznal, že prováděl ověření uskutečněných služeb. Z toho je tedy zřejmé, že daňová kontrola byla fakticky zahájena již v roce 2010 a ne až formálně v roce 2012. Okamžikem, kdy správce daně započal úkony, kterými ověřoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti, byl tedy den 23. 7. 2010. Žalobce je toho názoru, že pokud došlo k hodnocení důkazních materiálů získaných v době od září 2010, které vyústilo k prověřování těchto informací, nejednalo se o vyhledávací činnost (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Aps 6/2007 - 130). Ve správním spisu je dále založeno dožádání, na jehož základě mělo být provedeno místní šetření v daňovém řízení. Ve výzvě ze dne 4. 11. 2010, č. j. 51004/10/353931703007, je uvedeno, že vše probíhá v daňovém řízení. K této otázce se žalovaný poprvé vyjádřil v napadeném rozhodnutí tak, že se jednalo o překlep. Toto vysvětlení však žalobce považoval za účelovou lež. K tomu dodal, že v roce 2010 s ohledem na ustanovení § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo dožádání možné provést výhradně v zahájeném daňovém řízení. Tuto skutečnost je proto nutné hodnotit ve prospěch žalobce. Správce daně tedy fakticky zahájil daňovou kontrolu v roce 2010 a skutečný stav zastřel tzv. vyhledávací činností. Toto je však dle názoru žalobce zcela proti smyslu zákona; jedná se o jeho účelové obcházení.

8. Pokud byla dle tvrzení žalovaného zjištění učiněna pouze v rámci vyhledávací činnosti, existuje i pro tento případ zákonná procedura, upravená konkrétně v ustanovení § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V nyní řešené věci je evidentní, že správce daně měl v okamžiku zahájení daňové kontroly odůvodněnou obavu, a byl tedy povinen vydat výzvu a seznámit žalobce se stavem své vyhledávací činnosti (důkazy a indiciemi pro dodatečné doměření daně).
9. Závěrem žalobce doplnil, že k nezákonnému doměření daně dle jeho názoru přispěl rovněž způsob vedení správního spisu. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené i prvostupňové rozhodnutí správních orgánů zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Uvedl, že každý důkaz hodnotil jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu. K hodnocení svědecké výpovědi pana Č. žalovaný odkázal na str. 20 až 25 napadeného rozhodnutí, přičemž nesouhlasil s tím, že by této výpovědi přisoudil velkou váhu. Žalovaný nepovažoval za účelné provedení navrhovaného důkazu, tedy vyžádání dokladu o tom, kdo měl dispoziční právo k účtu společnosti AKOVE. Ani navrhované opakované provedení svědecké výpovědi pana T. B. by dle žalovaného nemohlo zvrátit závěry učiněné žalovaným. T. B. vypovídal již dne 6. 9. 2012 a jeho svědecká výpověď je zaznamenána ve správním spisu. Ing. K. se k podání svědecké výpovědi nedostavil, avšak jeho pracovní

poměr skončil ke konci února 2009. Proto nebylo důvodné provádět jeho svědeckou výpověď.

11. K námitce nezákonného provádění daňové kontroly žalovaný uvedl, že žalobce zcela opomíjí roli vyhledávací činnosti. Se všemi získanými důkazy byl žalobce seznámen, tudíž nemohl být zkrácen na svých právech. Fakticky byla daňové kontrola zahájena až dne 27. 3. 2012. Dle žalovaného nebylo sporné dožádání úplnou odpovědí na případné doměření daně a okolnosti neaplikace vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly byly zdůvodněny v napadeném rozhodnutí. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014 - 23, který byl podroben posouzení ze strany rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (viz usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 37). Žalovaný měl v projednávané věci za to, že indicie získané vyhledávací činností nebyly dostatečně konkrétní tak, aby správce daně měl povinnost výzvu k podání dodatečného daňového přiznání vydat. V závěru svého vyjádření proto žalovaný navrhl podanou žalobu zamítnout.

IV. Řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem

12. Ve věci se konalo dne 26. 4. 2018 na žádost žalobce ústní jednání, na němž krajský soud vynesl rozsudek čj. 30 Af 55/2016 - 66, jímž žalobu jako nedůvodnou zamítl. Toto rozhodnutí však zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 25. 6. 2020, čj. 9 Afs 237/2018 - 50 (dále též „první zrušující rozsudek NSS“). Nejvyšší správní soud - stručně řečeno - označil závěry krajského soudu za nepřezkoumatelné, pokud jde o *meritum* věci (otázku prokázání daňově uznatelných nákladů) a dále pokud jde o povinnost finančního úřadu vyzvat před zahájením daňové kontroly daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Za pravdu dal krajskému soudu pouze v dílčí otázce určení oprávněné úřední osoby a nedořešenou ponechal otázku prekluze.
13. Po vrácení věci se opět na žádost žalobce konalo ve věci jednání před soudem, a to dne 3. 12. 2020, které nic zásadně nového do věci nevneslo. Soud na tomto jednání vynesl rozsudek čj. 30 Af 55/2016 - 143, jímž žalobu zčásti zamítl jako nedůvodnou, a to pokud jde o samotné doměření daně, zčásti jí však vyhověl, pokud jde o uložení povinnosti uhradit z nepřiznané daně penále. Ve věci daně krajský soud dospěl k závěru, že žalobci se nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti orgánů daňové správy, které se týkaly nejen toho, kdo plnění žalobci ve skutečnosti poskytl (a komu je žalobce uhradil), ale zejména zda deklarovaná plnění vůbec proběhla. Neunesl tedy v řízení své důkazní břemeno. Ve věci penále však krajský soud vytkl orgánům daňové správy, že před zahájením daňové kontroly neumožnily žalobci podat dodatečné daňové tvrzení v náhradní lhůtě podle § 145 odst. 2 aplikovaného na základě § 143 odst. 3 daňového řádu. Již na základě těch informací, které měl finanční úřad před zahájením daňové kontroly k dispozici, mohl totiž podle krajského soudu důvodně předpokládat, že bude daň doměřena (krajský soud zde odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS).
14. Proti druhému rozsudku krajského soudu podaly kasační stížnost obě strany sporu. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 1. 2023, čj. 9 Afs 301/2020 - 85 zamítl kasační stížnost žalobce, ale zrušil rozsudek krajského soudu na základě kasační stížnosti žalovaného (dále též „druhý zrušující rozsudek NSS“). Ve věci doměření daně se Nejvyšší

správní soud ztotožnil s krajským soudem. Orgány daňové správy podle Nejvyššího správního soudu doměřily žalobci daň ve lhůtách stanovených daňovým řádem, k prekluzi proto nedošlo. A žalobce opravdu neprokázal, kdo a zda vůbec mu tvrzená plnění poskytl. Ke zrušení napadeného rozsudku nicméně přistoupil Nejvyšší správní soud proto, že je třeba rozlišovat na straně jedné mezi důvodným předpokladem správce daně, že bude daň doměřena, a na straně druhé situací, kdy správce daně má pouze dílčí indicie, které by mohly k doměření daně směřovat. Právě tato druhá situace nastala v nynějším případě. Nejvyšší správní soud přitom poukázal na to, že tento závěr ve vztahu k totožným skutkovým okolnostem již vyslovil, když přezkoumával rozhodnutí krajského soudu ve věci daně z přidané hodnoty týkající se téhož žalobce a týchž plnění (v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, čj. 6 Afs 386/2017-56, odst. 29), přičemž vyslovil podiv nad tím, že krajský soud tyto závěry nerefletoval, když v jiných otázkách na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu odkazoval.

15. Nutno ještě dodat, že v průběhu druhého kasačního řízení zanikl původní žalobce (společnost Falco computer, s.r.o.), a to sloučením se společností K - system. CZ, s. r. o. Proto Nejvyšší správní soud v souladu s § 107 odst. 1 a 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“), aplikovaného na základě § 64 a 120 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl usnesením ze dne 10. 1. 2023, čj. 9 Afs 301/2020 - 82, že v řízení se bude pokračovat s uvedenou nástupnickou společností. Z tohoto rozhodnutí vychází i krajský soud.
16. Krajský soud se dotázal stran, zda může po druhém zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu rozhodnout věc bez jednání, a protože žalobce s tím souhlasil a žalovaný ponechal dotaz bez odpovědi, soud tak učinil.

V. Nové posouzení věci krajským soudem

17. Žaloba **není důvodná**.
18. Nutno říci, že krajskému soudu toho po dvou kolech kasačního přezkumu mnoho k posouzení nezbývá. To platí tím spíše, že strany se po zrušení druhého rozsudku krajského soudu k věci už nijak nevyjádřily.
19. Pokud jde o otázku, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným výdajům na základě přijatých faktur od společnosti AKOVE, krajský soud pro stručnost odkazuje na svůj předchozí rozsudek v této věci a na druhý zrušující rozsudek NSS (odst. 38-43), který jeho závěry v této části aproboval. Žalobce důkazní břemeno neunesl a žalovaný nebyl povinen provést výslech jím navržených svědků.
20. Obdobně odkazuje krajský soud na uvedené rozsudky také v otázce prekluze práva doměřit daň (srov zejména odst. 30-37 druhého zrušujícího rozsudku NSS). K daňové prekluzi zde nedošlo.
21. Nedůvodná je též námitka ohledně toho, že nebyla určena oprávněná úřední osoba k provedení kontroly. Také tu již dříve vypořádal jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud ve svém prvním zrušujícím rozsudku (odst. 38). K tomu je možno dodat, že námitka o procesních vadách při vedení spisu zůstala zcela obecná a neurčitá. Žalobce na žádné konkrétní pochybení vyjma výše uvedeného určení oprávněné osoby nepoukázal, proto ani krajský soud nemá, co by tu zkoumal a hodnotil.

VI. Náklady řízení

22. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak - jakožto úspěšnému účastníkovi řízení - právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. To podle zákona neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Podle judikatury je pak kasační stížnost přípustná i v těch otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil.

Brno 27. 2. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu